

## INTRODUÇÃO

Aos municípios cabe instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, conforme art. 156, III, da CF.

À lei complementar cabe dirimir conflitos de competência em matéria tributária entre os entes federativos; regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; bem como estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, dentre outras formas de regulação que constam na CF.

Mesmo diante das regulamentações previstas na Carta Maior, há municípios que, inconstitucionalmente, criam leis municipais que regulam de forma a diminuir suas alíquotas para um percentual inferior ao piso de 2%, ferindo o parâmetro mínimo estabelecido na CF, por intermédio do seu art. 88, I, do ADCT.

Na maioria das vezes, a intenção desses entes municipais é angariar vantagens, pois muitas empresas vêm fixando seu estabelecimento prestador nesses municípios com alíquotas reduzidas e prestando serviços em outros.

Em tese, se a regulação do ISS passa a ser de competência dos municípios, isto infere em 5.561 entes municipais<sup>1</sup> que irão legislar acerca do referido assunto, sem nenhuma lei que imponha limites a tributação, contribuindo para uma grande guerra fiscal, e ainda fere a CF que delimita a União como competente para legislar sobre matérias gerais de Direito Tributário, por meio de lei complementar.

Hoje, temos isso regulamentado por meio da Lei Complementar Federal 116/03, que dispõe sobre o ISS, de competência dos municípios e do Distrito Federal.

A disputa acirrada pelos -paraísos fiscais| continua cada dia mais evidente. Desta feita, dar autonomia aos municípios para regular o ISS é dar independência a cada poder público municipal para construir um formato peculiar acerca do referido imposto, gerando alto impacto para o sistema tributário do país, com uma -guerra fiscal| avassaladora.

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal, conforme ADPF 190, fez uma análise do caso ocorrido no município de Poá, declarando inconstitucional a lei municipal que regulou a base de cálculo incompatível com a CF e que implicou de forma indireta no percentual das alíquotas.

Em 30 de dezembro de 2016 foi publicada a Lei Complementar 157 no intuito de

---

<sup>1</sup> Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE. Indicadores Sociais Municipais - 2000. Disponível em: <<[http://ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/indicadores\\_sociais\\_municipais/tabela1a.shtm](http://ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/indicadores_sociais_municipais/tabela1a.shtm)>>. Acesso em: 30 dez. 2016.

suprir as lacunas apresentadas pela LC 116 que davam margem a uma grande demanda judicial envolvida pelo ISS. Houve algumas alterações à Lei Complementar 116, assim como alguns acréscimos à legislação. Tais mudanças impostas por essa lei foram vetadas pelo Presidente da República e, em 30 de maio de 2017, após derrubada do veto pelo Congresso Nacional, essa lei começa a vigorar. Porém, em atenção à ADI 5.835 e com supedâneo no princípio constitucional da segurança jurídica, o ministro Alexandre de Moraes, do Supremo Tribunal Federal, em liminar proferida em março/2018 suspendeu as mudanças da lei a respeito do local de incidência do ISS para serviços de planos de saúde, *leasing* e cartões de crédito.

É à luz do entendimento da Suprema Corte que o estudo será desenvolvido.

## **1 O ISS E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

Pelo princípio da territorialidade, o ISS é exigível no território do município. À municipalidade compete instituir sobre o ISS, com exceção dos impostos compreendidos em circulação de mercadoria, e serão definidos por meio de lei complementar, conforme preceitua o art. 156, III, da CF.

Ou seja, aqueles serviços que não alcançarem o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) serão tributados pelo município, desde que estejam previstos em lei complementar.

A Carta Magna, em seu art. 146, deixa claro que a lei complementar dispõe sobre conflitos de competência em matéria tributária entre os entes da federação; regula as limitações constitucionais ao poder de tributar; estabelece normas gerais em matéria de legislação tributária.

Dentre as normas gerais estabelecidas pela CF, a lei complementar deve dispor especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies; bem como os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, conforme preceitua o art. 146, III, *a*.

Paulo de Barros Carvalho preleciona sobre as consequências da introdução do art. 146 na CF, assim como a finalidade das normas gerais de Direito Tributário, conforme veremos a seguir:

A inserção do art. 146, seus incisos e alíneas, na Constituição de 1988, com a amplitude de que é portador, refletiu o desempenho de um trabalho político bem urdido, para a obtenção de finalidade específica: impor a prevalência, agora com foros normativos, daquela corrente que prosperava, a velas pandas, entre os mais

tradicionais tributaristas brasileiros. Objetivaram firmar, de modo mais incisivo, que as *normas gerais de direito tributário* continuavam a ser um canal de livre interferência da União nos interesses jurídico-tributários dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios. Buscaram, para tanto, uma fórmula *quantitativamente mais forte* do que aquela no antigo §1º do art. 18 da Constituição Federal de 1967<sup>2</sup>.

Cabe à Lei Complementar que regula o ISS fixar as alíquotas máximas e mínimas (art. 156, §3º, I, da CF); excluir da incidência municipal exportações de serviço para o exterior (art. 156, §3º, II, da CF); e regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (art. 156, §3º, III, da CF).

Na lição de Sérgio Pinto Martins, o autor descreve que:

Os municípios deverão observar o disposto em lei complementar, não se discutindo se esta tem eficácia superior à lei ordinária municipal, porque dessa forma foi determinado pela Constituição. Existem campos estanque e diversos na Constituição: um dispondo sobre a competência de instituir o ISS (art. 156, III); outro tratando da autonomia municipal (art.18); e ainda aquele versando sobre a competência dos municípios para legislar sobre assuntos de seu interesse (art.30, I), instituindo e arrecadando tributos (art. 30, II), que não são quaisquer tributos, mas aqueles a que a Constituição lhes deu competência para tanto (art. 156) [*sic*]<sup>3</sup>.

Pois bem, o país constituído por 5.561 municípios, mostra-nos a necessidade de uma lei complementar nacional, delimitando as balizas gerais das bases de cálculo dos impostos, uma vez que, permitindo autonomia para que cada municipalidade disponha sobre as regras gerais, estes o fariam de forma diversificada e de acordo com seus interesses.

Enquanto a lei complementar não foi criada, a Emenda Constitucional 37/02 alterou o art. 88 do ADCT e trouxe o percentual mínimo de 2% para as alíquotas do ISS, exceto para os serviços que se referem ao item 32<sup>4</sup>, 33<sup>5</sup> e 34<sup>6</sup> da lista de serviço anexa ao Decreto-Lei 406/68; bem como excluiu qualquer tipo de isenção, incentivos e benefícios fiscais que resultem de forma direta ou indireta na redução de alíquotas abaixo desse percentual mínimo.

Ao tratar sobre a Emenda Constitucional e o ISS, o autor Ricardo Alexandre preleciona:

---

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 217-218.

<sup>3</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de Imposto Sobre Serviço**. 8. ed. atual., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2010, p. 55-56.

<sup>4</sup> 32 . Execução por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes e respectiva engenharia consultiva, inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICM).

<sup>5</sup> 33. Demolição.

<sup>6</sup>34. Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICM).

No que se refere ao ISS, a Constituição Federal estipulou, principalmente a partir da Emenda Constitucional 37/2002, regras que permitem ao Congresso Nacional restringir a autonomia municipal no exercício da competência relativa ao tributo, dificultando a deflagração de guerra fiscal. Apesar de ser federativo, acabou por ferí-lo, para os objetivos desta obra, a novidade será presumida constitucional<sup>7</sup>.

Esses limites impostos tanto pela lei complementar, quanto pela CF de acordo com a mencionada emenda constitucional visam pôr um fim na concorrência entre os municípios, alcançando, assim, maior justiça social.

## 2 A LEI COMPLEMENTAR 116/03

A Lei Complementar<sup>8</sup> que regula o ISS impõe limites a todos os municípios no momento de instituírem o seu imposto, evitando a criação de -paraísos fiscais, interpretações tortuosas da lei na intenção de ludibriar o administrador público.

O fato gerador do ISS é a prestação dos serviços que gera o recolhimento do referido tributo e encontra-se em uma lista anexa à legislação complementar federal, ainda que não se constitua atividade preponderante do prestador.

O local de recolhimento do imposto estudado é o do estabelecimento prestador, em regra, ou, na falta do estabelecimento prestador, no local do domicílio do prestador, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos I a XXII, conforme art. 3º da LC 116/03.

A interpretação desse artigo deve ser considerada com grandes cautelas para evitar que municípios extrapolem sua competência e legislem de forma a confrontar o princípio constitucional, pois há muitos municípios que criam leis tributárias atrativas para que as empresas ali tenham interesse em se estabelecer, ainda que seus serviços sejam prestados em outras unidades federativas.

A legislação complementar aduz que a base de cálculo do imposto é o preço do serviço, conforme consta no art. 7º. Este referido artigo só traz uma ressalva<sup>9</sup> em seu §2º, I,

<sup>7</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 9. ed. atual., rev. e ampl. São Paulo: Método, 2015, p. 667.

<sup>8</sup> BRASIL. **Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em: 27 out 2016.

<sup>9</sup> Lista de serviços anexa à Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003: 7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS). 7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o

que não se inclui na base de cálculo do ISS o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços em anexo a esta lei.

A expressão -preço do serviço diz respeito à receita bruta, que deve ser a quantificação total que justifique a riqueza tributada pelo ISS.

Importante salientar que, no intuito de burlar a legislação, alguns municípios legislam concedendo isenções, incentivos ou benefícios fiscais que de forma direta ou indireta implicam na redução das alíquotas, afrontando, desta forma, o art. 88, II, do ADCT. A alíquota máxima foi fixada em 5% pela LC, enquanto que o percentual mínimo de 2% foi mantido pelo ADCT, em seu art. 88, I.

Essa legislação complementar federal originou-se com a finalidade de manter um padrão nacional a ser seguido pelas legislações municipais que regulam sobre o ISS, evitando que cada município legisle conforme seus interesses pessoais, dando origem à guerra fiscal municipal.

### **3 OS BENEFÍCIOS FISCAIS E A GUERRA FISCAL MUNICIPAL**

A Carta Magna, por meio de emenda constitucional, resolveu impor limites nas alíquotas mínimas do ISS, evitando uma guerra fiscal municipal.

Essa disputa acirrada entre os municípios gira em torno da redução de alíquotas de ISS no intuito de angariar mais empresas para aquela entidade federativa, prejudicando, assim, os municípios onde realmente o serviço foi prestado, partindo do pressuposto que o ISS é recolhido, em regra, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, conforme preceitua o art. 3º da Lei Complementar 116/03.

O doutrinador Ricardo Alexandre evidencia em uma de suas obras:

A maneira mais comum como se dava a guerra fiscal do ISS era os municípios estipularem alíquotas irrisórias para o tributo, atraindo empresas para os respectivos territórios, uma vez que a competência para a cobrança era, em regra, do município em que estava domiciliado o prestador de serviço. Noticiou-se, por exemplo, que municípios da região metropolitana de São Paulo reduziram a alíquota do ISS para 0,5% (meio ponto percentual), o que equivalia a um décimo do que era cobrado na Capital. Dessa forma, as empresas que mudassem formalmente suas sedes para tais municípios gozariam de uma redução de 90% (noventa por cento) na carga relativa ao tributo. No final das contas, todos os municípios acabavam perdendo, pois quem tem um aparente ganho, sujeita-se a perdas futuras, uma vez que os demais municípios entrarão na guerra. Há de se recordar, também, que a população dos municípios menos estruturados utiliza os serviços dos municípios maiores, de forma

---

fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

que a diminuição na qualidade de tais serviços também acaba por repercutir negativamente para a população daqueles entes que tiveram algum ganho momentâneo na batalha<sup>10</sup>.

O art. 156, §3º, I, da CF deixa claro que, em relação ao ISS, cabe à lei complementar fixar as suas alíquotas máximas e mínimas.

Nesse diapasão, a Lei Complementar 116/03 regulamenta, em seu art. 8º, II, o percentual máximo de 5% para as alíquotas do ISS. Essa alíquota máxima não interfere na guerra fiscal municipal; porém, traz consigo um limite supremo ao ente recolhedor do tributo.

O percentual mínimo de 2% para a alíquota do ISS vigorava somente no ADCT, até a criação e publicação da LC 157 que traz consigo, também, essa demarcação.

Diante disto, Sérgio Pinto Martins aduz em seu manual:

[...] a regra da Emenda Constitucional n. 37 teve por objetivo evitar concorrência desleal entre os municípios, não implicando incompatibilidade com o sistema federativo. O estabelecimento de alíquota mínima não fere a autonomia municipal, pois nada impede que a Emenda Constitucional estabeleça regra no sentido de evitar a guerra fiscal, que é um bem maior a ser assegurado. É uma forma de estabelecer alíquota mínima para evitar competição entre os municípios, visando à instalação de empresas em seus limites. A referida emenda não violou cláusula pétrea da Constituição, mais especificamente o federalismo e a autonomia municipal, pois esta é exercida nos limites determinados pela Constituição (art.18)<sup>11</sup>.

Esses limites foram impostos com o objetivo de acabar com essa concorrência fiscal, sendo que, a partir daí, descartaria qualquer possibilidade de criação de uma legislação municipal que estipulasse alíquotas menores que o permitido pela CF; porém, é cediço que a LC 116/03 não conseguiu acabar com essas disputas de interesses entre os entes municipais, e uma prova disso é a guerra fiscal que assombra o país.

Outra grande aliada à concorrência entre os entes federativos competentes para o recolhimento do ISS é a LC 157. Essa legislação aumentou ainda mais a competição a partir do dispositivo que altera o local de incidência do referido tributo, concebendo ainda mais insegurança no tocante à competência para a exigibilidade de crédito tributário em casos de serviços de planos de saúde, operadoras de cartão de crédito e *leasing*.

---

<sup>10</sup> ALEXANDRE, Ricardo. Op. Cit., p. 667-668.

<sup>11</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. Op. Cit., p. 103.

#### 4 ANÁLISE DO STF MEDIANTE A ADFP 190

Seja na má interpretação da norma, seja nos mecanismos utilizados, é notória a grande quantidade de municípios que violam o princípio federativo no momento em que legislam sobre a regulação do ISS, confrontando com a Lei Maior e a Legislação Complementar Federal.

Os municípios poderão legislar sobre a forma de instituir o ISS, de modo a se limitarem as imposições constituídas.

Importante destacar que nem sempre os entes federativos agem conforme a lei e acabam adentrando na competência de outros.

Um caso julgado recentemente pela Corte Maior traz à baila a violação do princípio federativo diante da lei municipal que dispõe sobre a base de cálculo do ISS, sendo esta matéria reservada à Lei Complementar, conforme preceitua a CF.

O município da Estância Hidromineral de Poá criou novas redações e introduções de parágrafos nos arts. 190 e 191 de seu Código Tributário (Lei 2.614/97) por meio de Leis Municipais 3.269/07 e 3.276/07, dentre elas, alterações na base de cálculo do ISS nas operações de *leasing*.

A Lei 3.269/07 dá uma nova redação ao art. 190 do código municipal e traz o §2º que trata:

"Art. 190 A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, assim considerada a receita bruta.

§ 1º ...

§ 2º Não serão incluídos no preço do serviço:

I - ...

II - os seguintes tributos federais, relativos à prestação de serviços tributáveis, ocorridos no mesmo mês de competência:

- a) Imposto de Renda Pessoa Jurídica
- b) Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido;
- c) PIS/PASEP
- d) COFINS"<sup>12</sup>

A mesma legislação municipal altera ainda o art. 191 e acrescenta o §6º, II, do código dizendo:

---

<sup>12</sup> SÃO PAULO. Lei n. 3269, de 10 de dezembro de 2007. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a1/sp/p/poa/lei-ordinaria/2007/327/3269/lei-ordinaria-n-3269-2007-altera-dispositivos-da-lei-2614-97-e-suas-alteracoes-posteriores-relativos-ao-imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-e-da-outras-providencias>>. Acesso em: 27 out. 2016.

"Art. 191 A base de cálculo do Imposto Sobre serviços é o preço do serviço, assim considerada a receita bruta, a qual se aplica mensalmente a alíquota constante na Tabela XVI do artigo 184.

§ 1º ...

§ 2º ...

§ 3º ...

§ 4º ...

§ 5º ...

§ 6º Não serão incluídos no preço do serviço:

I - ...

II - os seguintes tributos federais, relativos à prestação de serviços tributáveis, ocorridos no mesmo mês de competência:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica Contribuição Social Sobre o Lucro

Líquido

PIS/PASEP

COFINS"<sup>13</sup>

Já a Lei Municipal 3.276/07 acrescenta o §7º ao art. 191 do Código Tributário com a seguinte redação:

–§ 7º Na prestação do serviço a que se refere o subitem 15.09<sup>14</sup>, da Lista de Serviços não será incluído no preço do serviço o valor do bem, na proporção do valor arrendado<sup>15</sup>.

Sabendo-se que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, assim considerada a receita bruta, as leis municipais excluam do preço do serviço os tributos federais relativos à prestação de serviços tributáveis, ferindo, desta forma, a LC 116/03, que expressa claramente em seu art. 7º a relação da base de cálculo com o preço do serviço, fazendo apenas uma ressalva em seu §2º, que não condiz com o objeto da ação.

Já nas operações de *leasing* — importante aclarar que o Supremo entendeu constitucional a incidência de ISS sobre operações de *leasing* financeiro — excluam-se do preço do serviço o valor do bem, na proporção do valor arrendado, interferindo na redução da carga tributária. Isso torna a legislação inconstitucional, pois não há previsão expressa na CF e nem na lei complementar.

É de bom alvitre informar que o Superior Tribunal de Justiça<sup>16</sup> decidiu que a base de cálculo do ISS, no caso de arrendamento mercantil financeiro (*leasing*), abrange integralmente o valor contratado, inclusive o valor do financiamento<sup>17</sup>.

<sup>13</sup> SÃO PAULO. Lei n. 3.269, de 10 de dezembro de 2007. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a1/sp/p/poa/lei-ordinaria/2007/327/3269/lei-ordinaria-n-3269-2007-altera-dispositivos-da-lei-2614-97-e-suas-alteracoes-posteriores-relativos-ao-imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-e-da-outras-providencias>>. Acesso em: 27 out. 2016.

<sup>14</sup> 15.09 – Arrendamento mercantil (*leasing*) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (*leasing*).

<sup>15</sup> SÃO PAULO. Lei n. 3.276, de 21 de dezembro de 2007. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/index.php?PID=242150&amigavel=1>>. Acesso em: 27 out. 2016.



Outro ponto discutido na Suprema Corte e que gerou a inconstitucionalidade da lei foi a redução das alíquotas abaixo do mínimo permitido, violando, desta forma, o que determina o art. 88 do ADCT.

Ora, a CF é explícita quando fala que cabe à lei complementar conceder ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais do ISS, desde que essa concessão ou revogação não resultem de forma direta ou indireta na redução da alíquota mínima estabelecida, fica evidente que as leis municipais que regularem sobre o imposto objeto do estudo deverão restringir-se às imposições dessa lei federal.

Desta forma, observa-se que as legislações municipais de Poá acima explicitadas e que alteraram o código tributário municipal (Lei 2.614/97) feriram a Lei Complementar 116/03 e a CF, pois o mencionado município legislou sobre a base de cálculo do ISS, atribuindo benefícios fiscais que de forma indireta geraram redução nas alíquotas abaixo do mínimo consentido, ou seja, 2%.

Pois bem, em 29 de setembro de 2016, o Supremo Tribunal Federal, por intermédio da ADPF 190, declarou inconstitucionais os arts. 190, § 2º, e 191, §§ 6º e 7º, da Lei Municipal 2.614/97 (Código Tributário do Município da Estância Hidromineral de Poá), alterados pelas leis n. 3.269/07 e 3.276/07. Vejamos a seguir a decisão da Suprema Corte:

–O Tribunal, por maioria, conheceu em parte da arguição e rejeitou as demais preliminares, vencido o Ministro Marco Aurélio, que entendia inadequada a ação ajuizada. Em seguida, o Tribunal, por maioria, deliberou converter o julgamento do referendo da cautelar em julgamento do mérito, vencido o Ministro Marco Aurélio. No mérito, o Tribunal, por maioria, conhecida parcialmente da arguição, quanto à parte conhecida, julgou-a procedente para declarar a inconstitucionalidade dos artigos 190, § 2º, inciso II; e 191, § 6º, inciso II, e § 7º, da lei n. 2.614/1997, do município de Estância Hidromineral de Poá, São Paulo, vencido o Ministro Marco Aurélio, que julgava improcedente a ação. Fixada tese nos seguintes termos: –É inconstitucional lei municipal que veicule exclusão de valores da base de cálculo do ISSQN fora das hipóteses previstas em lei complementar nacional. Também é incompatível com o Texto Constitucional medida fiscal que resulte indiretamente na redução da alíquota mínima estabelecida pelo art. 88 do ADCT, a partir da redução da carga tributária incidente sobre a prestação de serviço na territorialidade do ente tributante.‖ O Tribunal deliberou que a declaração de inconstitucionalidade tenha efeitos a partir da data do deferimento da cautelar. Tudo nos termos do voto do Relator. O Ministro Marco Aurélio não fixou tese nem modulou os efeitos da decisão. Falaram: pelo requerente, Governador do Distrito Federal, o Dr. Marcelo Galvão, Procurador do Distrito Federal; pelo interessado, município de Poá, o Dr. Guido Pulice Boni; pelo *amicus curiae* município de Porto Alegre, o Dr. Roberto Silva da Rocha, Procurador do Município; pelo *amicus curiae* Município de São Paulo, o Dr. Felipe Granado Gonzáles, Procurador do município de São Paulo; pelo

---

<sup>16</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1060210/SC. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Data de julgamento: 28/11/2012. **Lex:** jurisprudência do STJ. Disponível em: <[http://www.lexml.gov.br/urn:lex:br:superior.tribunal.justica;secao.1:acordao;resp:2012-11\\_28;1060210-1251390](http://www.lexml.gov.br/urn:lex:br:superior.tribunal.justica;secao.1:acordao;resp:2012-11_28;1060210-1251390)>. Acesso em: 27 out. 2016.

<sup>17</sup> LUSTOZA, Helton Kramer. **Tributos em espécie**. 2. ed. atual. rev. e ampl. Salvador: JusPodvm, 2015, p. 720.

*amicus curiae* Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais Brasileiras – ABRASF, o Dr. Ricardo Almeida; pelo *amicus curiae* município de Barueri, o Dr. Paulo Ayres Barreto, e, pelo *amicus curiae* Associação Brasileira das Empresas de *Leasing* – ABEL, a Dra. Anna Paola Zonari. Presidiu o julgamento a Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 29.09.2016<sup>18</sup>.

Diante do exposto, observa-se que o STF é resolutivo no tocante à inconstitucionalidade de a lei municipal definir base de cálculo do ISS que resulte em qualquer tipo de exclusão que não esteja aclarada na legislação complementar federal; e, ainda, torna inconstitucionais as leis municipais que, a partir de redução de carga tributária, provocam direta ou indiretamente diminuição das alíquotas abaixo do permitido pela Carta Magna.

## **5 A LEI COMPLEMENTAR 157 E A ADI 5.835**

Em razão de um cenário tributário caótico, os legisladores acabam criando legislações sem atentar-se às disfunções econômicas e jurídicas que uma lei mal elaborada pode gerar. E assim nasce a Lei Complementar 157 de 29 de dezembro de 2016.

A referida norma foi criada no intuito de suprir as brechas já contidas na Lei Complementar 116, e, em razão dessas falhas, o Judiciário brasileiro vem sendo acometido por uma grande demanda de processos nessa área.

Algumas mudanças à LC 116 foram trazidas pela LC 157, e dentre elas, o percentual mínimo da alíquota do ISS, que antes era estipulado pelo ADCT.

Foram acrescentadas à LC 116 outras hipóteses de incidência do ISS, ou seja, aumentou-se a lista de serviços em anexo contida nessa legislação, por exemplo: processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos e congêneres (item 1.03 da lista); aplicação de tatuagens, *piercings* e congêneres ( item 6.06 da lista); vigilância, segurança ou monitoramento de bens, pessoas e semoventes (item 11.02 da lista).

Outra modificação dada pela LC 157 à LC 116, e talvez a mais importante, pois foi o grande motivo de sua repercussão, refere-se à competência para recolhimento do ISS. Ela desloca a competência para a incidência do ISS do estabelecimento prestador para o local do tomador do serviço, nos casos do art. 3º, incisos XXIII<sup>19</sup>, XXIV<sup>20</sup> e XXV<sup>21</sup> e em seu §4º<sup>22</sup>.

---

<sup>18</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 190. Relator: Ministro Edson Fachim. Data de julgamento: 29 de setembro de 2016. Data de publicação: 07 de outubro de 2016. **Lex:** jurisprudência do STF. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=190&classe=ADPF&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 28 out. 2016.

<sup>19</sup> XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09.

Mas, o que significa local do tomador de serviço? A lei faz a alteração, não explica o significado dessa expressão e não vislumbra as consequências que podem incidir sobre a sociedade, os municípios e os cofres públicos. Nesse caso, o significado da criação da lei inverte, e aquilo que foi criado para tentar dirimir a guerra fiscal passa a ser a causadora da intensificação da concorrência entre os entes federados de cunho municipal.

A ADI 5.835 proposta pela Confederação Nacional do Sistema Financeiro (Consif) e pela Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização (Cnseg) questiona esses itens previstos na LC 157 que alteram a LC 116, no tocante a exigibilidade de o crédito tributário ser de competência do tomador dos serviços nos casos dos planos de saúde, *leasing* e operadoras de cartões de crédito.

O Ministro do STF, Alexandre de Moraes, concedeu liminar<sup>23</sup> na ADI 5.835 em 23 de março de 2018, suspendendo os dispositivos que tratam sobre os questionamentos acima ora retratados, sob o entendimento da afronta ao princípio da segurança jurídica, assim como o aumento da concorrência entre os municípios. Suspendeu, ainda, por arrastamento, a eficácia de toda a legislação local editadas para a complementação direta da lei nacional.

## CONCLUSÃO

A CF é clara quanto à competência de a União legislar acerca das regras gerais do Direito Tributário, por meio de lei complementar. Cabe às leis municipais legislarem seguindo as orientações da Carta Magna.

Ora, se a CF dá competência para a legislação complementar da União estabelecer as regras gerais do ISS bem como os limites no percentual máximo e mínimo das alíquotas do

---

<sup>20</sup> XXIV - do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01.

<sup>21</sup> XXV - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 10.04 e 15.09.

<sup>22</sup> § 4º Na hipótese de descumprimento do disposto no **caput** ou no § 1º, ambos do art. 8º A desta Lei Complementar, o imposto será devido no local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado.

<sup>23</sup> Em 23.3.2018: -CONCEDO A MEDIDA CAUTELAR pleiteada, *ad referendum* do Plenário desta SUPREMA CORTE, para suspender a eficácia do artigo 1º da Lei Complementar 157/2016, na parte que modificou o art. 3º, XXIII, XXIV e XXV, e os parágrafos 3º e 4º do art. 6º da Lei Complementar 116/2003; bem como, por arrastamento, para suspender a eficácia de toda legislação local editadas para sua direta complementação. [...] Comunique-se o Congresso Nacional e o Presidente da República para ciência e cumprimento desta decisão. Nos termos do art. 21, X, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, peça dia para julgamento, pelo Plenário, do referendo da medida ora concedida. À Secretaria, para as anotações pertinentes. Publique-se. Intimem-se. l [sic].

ISS, a lei municipal deve cumprir as delimitações impostas por aquela, obedecendo a hierarquia das leis e evitando, desta forma, uma concorrência fiscal.

A Lei Complementar 116/03 traz, dentre suas regras básicas, o percentual máximo de 5% das alíquotas; enquanto que o ADCT e, agora, a LC 157/16 estabelecem o percentual mínimo de 2% como também exclui qualquer tipo de concessão de isenção, benefícios e incentivos fiscais que gere direta ou indiretamente a redução da alíquota mínima.

Algumas mudanças trazidas pela LC 157 foram relevantes, enquanto que outras passaram a funcionar de forma muito negativa, aumentando ainda mais essa competição entre os entes municipais, a exemplo do local de recolhimento do referido tributo. Por força das alterações impostas pela LC 157, em casos de planos de saúde, *leasing* e operadoras de cartões de crédito, em que a competência era do local do estabelecimento prestador, passou a ser do local do tomador do serviço, alterando, assim, o art. 3º, incisos XXIII, XXIV e XXV, da LC 116 e causando uma grande instabilidade e insegurança jurídica.

Importante salientar que, é a violação a esse percentual mínimo que gera a guerra fiscal municipal. Muitas vezes os municípios reduzem suas alíquotas abaixo do mínimo permitido para atrair empresas, ainda que estas desempenhem suas atividades em outra municipalidade, gerando concorrência entre os entes federativos.

Assim como a disputa entre os municípios por força da variabilidade das alíquotas, o local de competência para o recolhimento do ISS também virou uma grande aliada a essa briga sem fim, e a prova disso é a ADI 5.835 que tramita no Supremo Tribunal Federal e que teve os dispositivos que tratam sobre o local do recolhimento do tributo suspensos pelo Ministro Alexandre de Moraes, visando combater essa guerra fiscal e a insegurança jurídica.

O Supremo Tribunal Federal deu uma grande largada no intuito de pôr fim às disputas entre os municípios a partir do julgamento da ADPF 190 e da ADI 5.835, que visaram ser antídotos para a guerra fiscal municipal, e se não conseguir sanar, que ao menos diminua a vasta demanda judicial que gira em torno desse problema.

## REFERÊNCIAS

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16ª ed. ver. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARRETO, Ayres. F. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2009.

FORTES, Maurício Cezar Araújo Fortes. **A regra-matriz de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza**. Universidade de São Paulo. São Paulo. 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22ª ed. ver. ampl. e atual. Malheiros Editores. São Paulo. 2006.

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento Tributário: IPI, ICMS, ISS e IR**. 6. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo, Atlas, 2001.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1060210/SC. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Data de julgamento: 28/11/2012. Disponível em: <http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:superior.tribunal.justica;secao.1:acordao;resp:2012-1128;1060210-1251390>>>. Acesso em: 27 out. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 190. Relator: Ministro Edson Fachim. Data de julgamento: 29 de setembro de 2016. Data de publicação: 07 de outubro de 2016. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=190&classe=ADPF&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 28 out. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em: 27 out. 2016.

CARRAZA, Roque Antonio. A tributação na Constituição, o princípio da autonomia municipal e o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN). Questões conexas. in SATI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008.

DÁCOMO, Natpalia de Nardi. **Hipóteses de Incidência do ISS**. São Paulo: Noeses, 2006.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAGIA E ESTATÍSTICA – IBGE. Indicadores Sociais Municipais – 2000. Disponível em: [https://ww2.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/indicadores\\_sociais\\_municipais/tabela1a.shtm](https://ww2.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/indicadores_sociais_municipais/tabela1a.shtm)>. Acesso em: 30 dez 2016.

LUSTOZA, Helton Kramer. **Tributos em espécie**. 2. ed. atual. rev. e ampl. Salvador: JusPodvm, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de Imposto Sobre Serviço**. 8. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo. Atlas, 2010.

CANAZARO, Fábio. **Lei Complementar Tributária na Constituição de 1988**. Livraria do Advogado. Porto Alegre, 2005.

CORRALO, Giovani. **A Autonomia Municipal Como Um Direito Fundamental na Constituição Brasileira**. Tese de Doutorado. Universidade Federal do Paraná. 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Lei Complementar Tributária**. Malheiros Editores. São Paulo. 2010.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito**. Pontífca Universidade de São Paulo (Doutorado em Direito). São Paulo. 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. Editora Saraiva. 14ª ed. 2013. São Paulo.

CORRALO, Giovani. **A Autonomia Municipal Como Um Direito Fundamental na Constituição Brasileira**. Tese de Doutorado. Universidade Federal do Paraná. 2006.

SÃO PAULO. **Lei 3.269, de 10 de dezembro de 2007**. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a1/sp/p/poa/lei-ordinaria/2007/327/3269/lei-ordinaria-n-3269-2007-altera-dispositivos-da-lei-2614-97-e-suas-alteracoes-posteriores-relativos-ao-imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-e-da-outras-providencias>>. Acesso em: 27 out. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei 3.269, de 10 de dezembro de 2007**. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/sp/p/poa/lei-ordinaria/2007/327/3269/lei-ordinaria-n-3269-2007-altera-dispositivos-da-lei-2614-97-e-suas-alteracoes-posteriores-relativos-ao-imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-e-da-outras-providencias>>. Acesso em: 27 out. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei 3.276, de 21 de dezembro de 2007.** Disponível em:  
<<http://www.fiscosoft.com.br/index.php?PID=242150&amigavel=1>>. Acesso em: 27 out.  
2016.